

RISOLUZIONE N. 63/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 9 ottobre 2013

OGGETTO: Interpello – Articolo 11 Legge 27 luglio 2000, n. 212 – IVA - Operazioni non imponibili - Norme di un Trattato internazionale

ALFA ha presentato un'istanza di interpello con cui ha chiesto chiarimenti in merito al trattamento tributario ai fini IVA della fattispecie di seguito esposta.

Quesito

Con la legge 14 maggio 2010, n. 84 (pubbl. in Gazz. Uff. n. 134 del 11 giugno 2010) è stato ratificato il Trattato istitutivo della Forza di gendarmeria europea (EUROGENDFOR), entrato in vigore il 1° giugno 2012.

Il Quartier Generale della Forza di Gendarmeria Europea (EGF) è ubicato in Vicenza, presso il “Center of Excellence for Stability Police Units” (CoESPU) e, secondo quanto stabilito dalla Direttiva tecnica per il supporto in favore del Quartier Generale (QG), i Membri dello Stato Maggiore dell'EGF devono essere sostenuti logisticamente ed amministrativamente dalla nazione ospitante, per il tramite del CoESPU.

Tale supporto, in particolare, consiste nell'acquisto di beni, fornitura di servizi ed esecuzione di attività logistiche, i cui oneri, ai sensi dell'articolo 9 dell'Accordo Tecnico Finanziario (allegato 3), dovranno essere imputati nelle categorie dei costi comuni, dei costi a carico della nazione ospitante e dei costi

nazionali, nonché nell'anticipo dei costi comuni o degli altri costi che saranno successivamente rimborsati dalle altre nazioni.

Con precedente istanza di interpello sono stati chiesti chiarimenti in ordine all'articolo 19, comma 2, del Trattato istitutivo, in base al quale *“Gli acquisti di beni o servizi di consistente importo da parte di EUROGENDFOR per uso ufficiale sono esenti dall'imposta sul volume d'affari e da altre forme di tassazione indiretta”*.

Con parere n. 954-147875 dell'8 novembre 2012, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che gli oneri imputati ai costi per l'acquisto di beni e servizi di cui all'articolo 19, comma 2, del Trattato, sostenuti dal CoESPU **in nome e per conto** di EUROGENDFOR, risultanti quindi da fatture a questa intestate, possano beneficiare del regime di non imponibilità, similmente a quanto previsto dall'articolo 72 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Ha affermato, inoltre, che il limite per definire *“consistente”* l'importo ai fini dell'applicabilità del citato articolo 19 del Trattato possa essere mutuato dallo stesso articolo 72, comma 2, del d.P.R. n. 633 del 1972 ed individuato nella somma di euro 300,00 (trecento).

Con la presente richiesta l'istante evidenzia che l'articolo 20 del medesimo Trattato dispone analoghi benefici per gli acquisti *“di importo consistente”* effettuati dal personale di EUROGENDFOR in forza al Quartier Generale Permanente e, a tali fini, *“il membro del personale interessato dovrà presentare una domanda alle autorità dello Stato ospitante entro un anno dalla data del suo primo ingresso”*. Chiede, pertanto:

- a) se i chiarimenti resi con la nota sopra richiamata possano estendersi anche ai benefici di carattere individuale, disciplinati dall'articolo 20 del Trattato Istitutivo, per importi consistenti, e quindi, superiori a trecento euro;
- b) se sia necessario provvedere alla compilazione a cura del personale e, per gli aspetti di competenza, da parte degli uffici di EUROGENDFOR, di un prospetto nel quale siano elencati (analiticamente ed esaustivamente) i beni oggetto dell'acquisto;

- c) se vi sia un vincolo temporale prima del quale il personale, senza pregiudizio alcuno, non possa cedere sul libero mercato, sia a titolo gratuito, sia oneroso, i beni acquistati in regime agevolato.

Soluzione prospettata

A parere di ALFA, gli acquisti effettuati dal personale di EUROGENDFOR, di cui all'articolo 20 del Trattato, superiori ad € 300,00 devono essere considerati non imponibili ai fini IVA, conformemente a quanto stabilito dall'articolo 72 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Al fine di poter usufruire della non imponibilità, l'istante propone di far compilare al personale, al momento dell'acquisto, un apposito documento (fac simile allegato 3 all'istanza) con il quale lo stesso:

- dichiarerà i beni per i quali desidera usufruire del beneficio in questione;
- dichiarerà che tali beni soddisfano i requisiti citati nell'articolo 20 del T.I..

Tale documento, sottoscritto in duplice copia, sarà trattenuto dal fornitore e dagli uffici del PHQ di EGF o dal CoESPU, che, a loro volta, dovranno dichiarare (compilando uno specifico campo del modello allegato) che il personale richiedente presta servizio effettivo presso EGF.

L'istante ritiene, infine, che l'eventuale cessione, onerosa o gratuita, dei beni acquistati in regime di non imponibilità ai fini IVA non sia soggetta ad alcun vincolo temporale minimo dalla data di acquisto.

Parere dell'Agenzia delle Entrate

Con la nota n. 954-147875 dell'8 novembre 2012 questo Ufficio ha esaminato l'articolo 19 del Trattato istitutivo della Forza di gendarmeria europea (EUROGENDFOR), in tema di "Tributi e diritti doganali", il quale dispone che:

“1. Se utilizzati per ragioni d'istituto, i beni, i redditi e le altre proprietà appartenenti ad EUROGENDFOR sono esenti da qualsiasi forma di tassazione diretta.

2. Gli acquisti di beni o servizi di consistente importo da parte di EUROGENDFOR per uso ufficiale sono esenti dall'imposta sul volume d'affari e da altre forme di tassazione indiretta.

3. L'importazione di beni e merci destinati ad uso ufficiale da parte di EUROGENDFOR è esente dal pagamento dei dazi doganali e da altre forme di tassazione indiretta.

4. I veicoli di EUROGENDFOR destinati ad uso ufficiale sono esenti da tasse di immatricolazione ed automobilistiche.

5. Le disposizioni di cui ai commi 1, 2 e 3 non si applicano alle Forze EGF.

6. Gli acquisti e le importazioni di carburanti e lubrificanti necessari per gli usi ufficiali di EUROGENDFOR sono esenti da dazi doganali e da altre imposte indirette. Tale esenzione non si applica agli acquisti ed alle importazioni effettuati dalle Forze EGF nel loro territorio.

7. I beni e le merci acquistati o importati, in regime di esenzione fiscale o per cui è previsto il rimborso ai sensi delle disposizioni del presente articolo, possono essere soltanto ceduti o posti a disposizione di una parte terza, a titolo gratuito o dietro pagamento, secondo le condizioni stabilite dalla Parte che ha concesso l'esenzione o il rimborso.

8. In ogni caso, EUROGENDFOR non ha diritto ad alcuna esenzione da tasse e diritti che costituiscono il corrispettivo dei servizi di pubblica utilità.

9. Non può essere concessa alcuna esenzione dal pagamento di tasse o diritti di qualsiasi natura per la fornitura di materiali ed equipaggiamenti militari.”

L'articolo 20 del Trattato istitutivo della Forza di gendarmeria europea (EUROGENDFOR), in tema di *“Privilegi individuali”* stabilisce, a sua volta, che:

“1. Il personale di EUROGENDFOR di cui all’articolo 3, lettera c), che non risieda stabilmente nello Stato ospitante, né sia un cittadino dello stesso, può, al momento del primo ingresso per assumere servizio in detto Stato - entro un anno dalla data dell’arrivo e per un massimo di due spedizioni - importare dallo Stato dell’ultima residenza o dallo Stato di appartenenza i suoi effetti personali e le sue masserizie, incluso un veicolo a motore, in regime di esenzione doganale e senza versare altre imposte indirette, o acquistare tali articoli di importo consistente nello Stato ospitante in esenzione dall’imposta sul volume d’affari.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicheranno soltanto ad un membro del personale la cui assegnazione abbia la durata di almeno un anno.

3. Ai fini dell’applicazione delle disposizioni del presente articolo, il membro del personale interessato dovrà presentare una domanda alle autorità dello Stato ospitante entro un anno dalla data del suo primo ingresso.

4. I beni che sono importati in regime di esenzione ai sensi del comma 1 possono essere riesportati liberamente.

5. I veicoli a motore di cui al comma 1 e quelli registrati in un altro Stato membro dell’UE, per un massimo di un veicolo per ciascun membro del personale di cui sopra, sono esenti da tasse di immatricolazione ed automobilistiche, durante il periodo trascorso nello Stato ospitante.”.

Ai sensi dell’articolo 3, lettera c) del Trattato, l’espressione “Personale del QG Permanente indica i membri di una forza di polizia a statuto militare assegnati dalle Parti al QG Permanente, come pure un numero limitato di personale civile designato dalle Parti, per supportare stabilmente il funzionamento del QG Permanente con compiti di consulenza o di assistenza”.

Il Quartier Generale Permanente (Permanent Headquarters - PHQ) della Forza di Gendarmeria Europea comprende il Comandante (CDR), il Vice Comandante (DCDR), il Capo di Stato Maggiore (CoS) e tre branche funzionali, Operazioni, Piani e Logistica, sotto la direzione di altrettanti Assistenti del Capo

di Stato Maggiore (AcoS) e ha una forza organica di 36 militari, che può essere rinforzato fino a 50 persone in caso di operazione o esercitazione.

Tanto premesso, come già evidenziato nella risposta al precedente interpello (nota n. 954-147875 dell'8 novembre 2012), le disposizioni sopra citate devono essere intese in senso atecnico, in quanto esprimono la volontà di non assoggettare ad alcuna forma di imposizione, diretta o indiretta, gli acquisti direttamente riferibili ad EUROGENDFOR (cfr. articolo 19), nonché, al verificarsi di determinate condizioni (cfr. articolo 20), anche quelli effettuati dal personale in forza al PHQ.

Infatti, sebbene non sia possibile effettuare un rinvio puntuale alle disposizioni di cui all'articolo 72 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 - recante disposizioni in merito al regime di non imponibilità ai fini IVA applicabile agli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio dello Stato da parte di organismi internazionali e comunitari ivi elencati (tra i quali non è letteralmente riconducibile l'EUROGENDFOR e/o il suo personale) - tuttavia la fattispecie contemplata dalle norme del Trattato istitutivo sembra avere diversi elementi in comune con la disposizione fiscale sopra richiamata.

L'articolo 72 del dPR n. 633 del 1972 dispone, infatti, che: *“1. Agli effetti dell'imposta, le seguenti operazioni sono non imponibili e sono equiparate a quelle di cui agli articoli 8, 8-bis e 9:*

...omissis...

*b) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate **nei confronti dei comandi militari degli Stati membri, dei quartieri generali militari internazionali e degli organismi sussidiari**, installati in esecuzione del Trattato del Nord Atlantico, nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali, nonché all'amministrazione della difesa qualora agisca per conto dell'organizzazione istituita con il medesimo Trattato;*

...omissis...

d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dell'Organizzazione delle Nazioni Unite e delle sue istituzioni specializzate nell'esercizio delle proprie funzioni istituzionali;

...omissis...

f) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli organismi internazionali riconosciuti, diversi da quelli di cui alla lettera c), nonché dei membri di tali organismi, alle condizioni e nei limiti fissati dalle convenzioni internazionali che istituiscono tali organismi o dagli accordi di sede.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 trovano applicazione per gli enti ivi indicati alle lettere a), c), d) ed e) se le cessioni di beni e le prestazioni di servizi sono di importo superiore ad euro 300... (...omissis...)

3. Le previsioni contenute in trattati e accordi internazionali relative alle imposte sulla cifra di affari si riferiscono all'imposta sul valore aggiunto.”.

Al riguardo si osserva che, in base a quanto emerge dalle norme del Trattato e della Dichiarazione d'intenti, l'EUROGENDFOR è un organismo militare internazionale; in particolare, la Forza di Gendarmeria Europea (EGF) è un'iniziativa multinazionale di cinque Paesi Membri dell'Unione Europea: Francia, Italia, Paesi Bassi, Portogallo e Spagna, ai quali si è aggiunta la Romania nel 2008; è costituita per Trattato come una forza “*Operativa, pre-organizzata, robusta e a reazione rapida*”, con lo scopo di rafforzare le capacità di gestione delle crisi internazionali e contribuire alla Politica di Difesa e Sicurezza Comune europea. La Forza, messa a disposizione dell'Unione europea, può anche operare in favore dell'ONU, della NATO, dell'OSCE o di altri Organismi e coalizioni internazionali. Inoltre, il Trattato internazionale - nel quale sono contemplate le disposizioni di esonero di cui si discute (articolo 19 e 20) - è stato ratificato nel nostro ordinamento con legge 10 maggio 2010, n. 84.

Pertanto - ferma restando la competenza degli uffici doganali in merito al riconoscimento delle agevolazioni previste ai fini doganali - si ritiene che le disposizioni di cui all'articolo 19 e 20 del Trattato consentano l'applicazione del regime di non imponibilità - similmente a quanto previsto dall'articolo 72 del

dPR n 633 del 1972 - agli acquisti di consistente importo di beni e servizi effettuati da parte di EUROGENDFOR per uso ufficiale (ossia sostenuti dal CoESPU **in nome e per conto** di EUROGENDFOR e risultanti da fatture a questa intestate), nonché agli acquisti di consistente importo effettuati dal personale in forza al QG Permanente, alle condizioni indicate nell'articolo 20 del Trattato.

In entrambi i casi, il limite per definire “*consistente*” l'importo ai fini dell'applicabilità del citato articolo 20 del Trattato può essere mutuato dall'articolo 72, comma 2, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 ed individuato nella somma di euro 300,00 (trecento).

Per quanto concerne le modalità con le quali il personale interessato può usufruire del beneficio in esame, il citato articolo 20 stabilisce, al comma 3, che “*Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente articolo, il membro del personale interessato dovrà presentare una domanda alle autorità dello Stato ospitante entro un anno dalla data del suo primo ingresso*”.

Al riguardo, sembra condivisibile la soluzione proposta di considerare applicabile il regime di non imponibilità laddove l'acquirente presenti copia dell'istanza allegata alla presente nota - in precedenza inoltrata ai competenti uffici del PHQ di EGF o del CoESPU per il visto - dalla quale risultino dettagliatamente i beni per i quali si richiede il beneficio in questione e che tali beni soddisfano i requisiti indicati nell'articolo 20 del Trattato Istitutivo. In particolare, il documento, sottoscritto in duplice copia, dovrà essere integrato dai competenti uffici del PHQ di EGF o dal CoESPU con l'attestazione che il soggetto richiedente appartiene al personale di cui all'articolo 3, lettera c) del Trattato, in servizio effettivo presso il PHQ di EGF, e che, quindi, lo stesso è in possesso di tutti i requisiti, soggettivi e temporali, per beneficiare dell'agevolazione di cui all'articolo 20 del Trattato medesimo.

Ad integrazione della citata nota n. 954-147875 dell'8 novembre 2012, al fine di esonerare il fornitore da ogni responsabilità, si precisa che analogo modello dovrà essere compilato in duplice copia dal CoESPU anche in relazione

agli acquisti di cui all'articolo 19 del Trattato, con l'indicazione dettagliata dei beni per i quali si richiede il beneficio e l'attestazione che gli stessi soddisfano i requisiti per beneficiare dell'agevolazione di cui all'articolo 19 del Trattato medesimo.

Una copia della dichiarazione, debitamente compilata e sottoscritta dall'autorità competente, sarà trattenuta dal fornitore dei beni e servizi di importo superiore a trecento euro, che potrà così emettere fattura in regime di non imponibilità, con l'indicazione della norma di cui all'articolo 19 o 20 del Trattato istitutivo, mentre una copia sarà conservata dagli uffici del PHQ di EGF o dal CoESPU.

Infine, in merito alla possibilità per il personale di cedere successivamente, a titolo oneroso o gratuito, i beni acquistati in regime di non imponibilità, non si ravvisano, da un punto di vista fiscale, limitazioni temporali al riguardo.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE